

## RESPONSABILIDADE PENAL DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES POR CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

### THE CRIMINAL LIABILITY OF MEMBERS AND ADMINISTRATORS FOR TAX CRIMES

Pablo Rodrigo Alflen<sup>1</sup>

#### RESUMO

O artigo trata sobre o problema da responsabilidade penal dos sócios e administradores, especificamente, por crimes contra a ordem tributária. Tem-se que a complexidade própria inerente a tais crimes, atrelada ao crescente uso de empresas para a sua prática tem suscitado maiores dificuldades em relação à identificação e à atribuição das modalidades de contribuição para o fato delituoso. Embora a legislação nacional forneça algumas diretrizes para a delimitação do grau de contribuição e da respectiva modalidade de participação nestes crimes, parte-se de que estas não são suficientes e, portanto, são necessários os critérios fornecidos pela doutrina. Todavia, a partir de pesquisa baseada em método hipotético-dedutivo, é possível concluir que nem mesmo os convencionais critérios doutrinários são suficientes e, com isso, são propostos novos critérios, que auxiliem na atividade concretizadora do direito.

Palavras-chave: Administradores. Crimes contra a Ordem Tributária. Domínio do Fato. Responsabilidade Penal.

---

<sup>1</sup> Doutor em Ciências Criminais pela PUCRS. Professor Permanente do Programa de Pós-Graduação em Direito (Mestrado e Doutorado) – PPGDir e do Departamento de Ciências Penais da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Coordenador do Núcleo de Direito Penal Internacional e Comparado da UFRGS. *E-mail*: pabloalflen@terra.com.br

## **ABSTRACT**

The article is about the criminal liability of members of the administrative bodies of companies, specifically, for tax crimes. The complexity inherent to tax crimes, linked to the increasing use of companies for their practice, has given rise to greater difficulties in relation to the identification and attribution of the respective modalities of contribution to these crimes. Despite the legislation offer some guidelines regarding the delimitation of the degree of contribution and the respective modality of participation, it is considers that these are not enough and, therefore, the criteria provided by the doctrine are necessary. However, according to an investigation based on a hypothetical-deductive method, it is possible to conclude that not even the conventional doctrinal criteria is sufficient and, therefore, new criteria are presented that allow ancillary in the activity of concretion of the right.

Keywords: Criminal Liability. Managers. Hegemony over the Act. Tax Crimes.

## INTRODUÇÃO

A complexidade própria dos chamados crimes contra a ordem tributária causa, muitas vezes, dificuldades no que diz à determinação e conseqüente atribuição da responsabilidade penal em relação àqueles que, de um modo ou de outro, tenham concorrido para a sua prática.

Esta complexidade, no entanto, é acentuada em virtude do “*modus*” pelo qual tais crimes têm se manifestado no contexto brasileiro a partir das últimas décadas. Isso se deve ao uso cada vez mais frequente de empresas para a prática delituosa, ou mais especificamente da forma de *sociedade empresária*, na qual a descentralização e distribuição de atribuições e responsabilidades dificulta a imputação a pessoas concretas.

Não se quer dizer com isso tratar-se de aspecto absolutamente novo, visto que a conduta delituosa nos crimes contra a ordem tributária – entendendo-se como tais aqueles tipificados na Lei n. 8.137/1990 e nos arts. 168-A, 334 e 337-A do Código Penal – pode se manifestar tanto por comportamento de pessoa natural, seja diretamente o sujeito passivo da obrigação tributária ou terceiro que age em seu nome, quanto por intermédio de pessoa jurídica.<sup>2</sup> Porém, o expressivo número de casos manifestados pela jurisprudência pátria, versando sobre crimes contra a ordem tributária, praticados por intermédio de sociedades empresárias, é indicativo nesse sentido.<sup>3</sup>

O problema que decorre disso radica na pergunta se é possível atribuir a qualidade de *autor* da prática de crimes contra a ordem tributária aos sócios e administradores de sociedade empresária e, em caso positivo, em quais condições ou sob quais pressupostos.

---

<sup>2</sup> Confira MACHADO, H. de B. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 81; no mesmo sentido SCHMIDT, A. Z. **Direito penal econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 175; igualmente PRADO, L. R. **Direito penal econômico**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 42; ademais ANDRADE FILHO, E. O. **Direito Penal Tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 90; também EISELE, A. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 49 e ss.; do mesmo modo FERREIRA, R. dos S. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 19; bem como OLIVEIRA, A. C. M. de. A responsabilidade nos Crimes Tributários e Financeiros. In: ROCHA, V. de O. **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 1995. p. 27: “Em regra os crimes tributários envolve pessoas jurídicas e a perquirição da responsabilidade pessoal, corolário fundamental do Direito penal não tem sido a preocupação primeira da polícia e do Ministério Público, que tem denunciado pela simples condição objetiva de ser o acusado diretor, gerente, administrador ou mesmo mero sócio da empresa”; igualmente LOVATTO, A. A. Dos crimes contra a ordem tributária ou sonegação fiscal. **Revista do Ministério Público**, Porto Alegre, v. 1, n. 28, 1992. p. 37.

<sup>3</sup> Uma breve consulta às bases jurisprudenciais dos Tribunais Estaduais e Federais do país, disponíveis *online*, é suficiente para concluir nesse sentido.

Não há na ordem jurídica brasileira uma regra – no sentido de um sistema *unitário formal* de autor<sup>4</sup> – segundo a qual todos que concorrem para o delito tributário devam ser responsabilizados, indiferentemente, como autores por suas posições ocupadas como administradores, sócios, gerentes, técnicos em contabilidade ou auditores (o que implicaria inadmissível responsabilidade penal objetiva), seja em virtude de alguns deles simplesmente figurarem em contrato social, seja em virtude de alguns deles ou todos prestarem contribuição efetiva para o resultado.<sup>5</sup>

Ao contrário, a ordem jurídica brasileira exige a diferenciação entre as respectivas contribuições, com base na determinação da punição conforme o grau de reprovação estabelecida no art. 29 do CP e no art. 11 da Lei n. 8.137/90. Nesse sentido, o problema colocado suscita, além de questões próprias atinentes à responsabilidade penal, hipóteses substancialmente distintas, que demandam uma análise mais detida, em atenção às seguintes possibilidades: a) conduta praticada diretamente pelo único administrador, na condição de gestor de fato da sociedade empresária; b) conduta praticada diretamente pelos sócios-administradores, na condição de gestores de fato, mediante divisão de papéis; c) conduta praticada por intermédio da sociedade empresária, porém, a mando de administrador(es), na condição de gestores de fato; d) conduta delituosa praticada por executor fungível, que atua a mando de gerente de setor, sem que haja ordem por parte do sócio que exerce, de fato, o poder de gestão.

Todas estas hipóteses se inserem na problemática do concurso de pessoas, ou seja, da autoria e da participação. Porém, considerando os estreitos limites deste estudo, cumpre analisá-la tão só à luz dos chamados crimes comissivos e omissivos próprios, uma vez que o exame dos crimes de omissão imprópria e da chamada posição de garantidor demandaria digressão, face à ampla gama de teorias específicas desenvolvidas a respeito.

Tem-se, por conseguinte, que a solução para o problema colocado, considerando as hipóteses referidas, encontra amparo nas mesmas regras estabelecidas pela legislação e pela doutrina no que diz respeito às demais espécies de crimes.<sup>6</sup> Prescinde-se, pois, no que diz respeito à responsabilidade penal dos sócios e administradores, de outras regras atinentes à responsabilidade dos sócios e administradores previstas, por exemplo, no Código

---

<sup>4</sup> Quanto à diferença entre os sistemas *unitário formal* e *unitário funcional* (este último vigente no Código Penal brasileiro, em seu art. 29, como na Lei n. 8.137/1990, em seu art. 11) veja, com análise aprofundada, ALFLEN, **Teoria do domínio do fato**. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 56 e ss., 165 e ss.

<sup>5</sup> Conforme STOCO, R.; STOCO, T. de O. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 157, entendendo “que qualquer pessoa pode ser partícipe em crime contra a ordem tributária, desde que seu concurso tenha sido efetivo e se enquadre nas regras das disposições legais de regência”.

<sup>6</sup> Assim STOCO, R.; STOCO, T. de O. **Crimes contra a Ordem Tributária...** Op. cit., p. 85 e 156.

Civil (o qual distingue a responsabilidade civil dos sócios, inclusive, em conformidade com o tipo de sociedade).<sup>7</sup>

Para determinar a responsabilidade penal dos sócios e administradores em crimes contra a ordem tributária, a doutrina e a jurisprudência pátrias tem procurado utilizar a chamada teoria do domínio do fato.<sup>8</sup> Porém, tal teoria tem sido empregada de maneira inadequada e puramente retórica, uma vez que não são enfrentados efetivamente os seus critérios.<sup>9</sup> Em vista disso, no presente estudo serão analisados, em um primeiro momento, alguns aspectos atinentes à responsabilidade penal no sistema jurídico brasileiro, com especial consideração aos crimes contra a ordem tributária; em um segundo momento, será abordada a teoria do domínio do fato como critério de delimitação da autoria e participação; e, por fim, serão examinados aspectos relativos à responsabilidade penal do sócio e administrador, em atenção às hipóteses antes mencionadas, tendo em vista a teoria do domínio do fato.

## 1 A RESPONSABILIDADE PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Há muito advertiram Hungria e Fragoso que o sistema penal brasileiro mantém-se fiel ao princípio *societas delinquere non potest*, segundo o qual as pessoas jurídicas não

---

<sup>7</sup> Observe-se que o Código Civil brasileiro confere capacidade para exercer a empresa ao menor de 18 anos emancipado, por se encontrar, desde a ótica civil, no pleno gozo de sua capacidade jurídica, de tal modo que pode exercê-la como o maior, compare sobre isso COELHO, F. U. **Curso de Direito comercial: direito de Empresa**. 21. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 1, 2017. p. 46; nesse sentido ressalta MACHADO, H. de B. **Crimes contra a Ordem Tributária...** Op. cit., p. 76: “a responsabilidade civil é bem mais ampla do que a responsabilidade penal. Primeiro porque abrange a responsabilidade objetiva, em certos casos admitida por nosso ordenamento jurídico. Depois, porque, mesmo no que concerne à responsabilidade subjetiva, tem alcance bem mais amplo do que a responsabilidade penal, na medida em que o conceito de culpa, no Direito Civil, é bem mais abrangente do que no Direito Penal”.

<sup>8</sup> Compare na doutrina ALFLEN, P. R. **Teoria do Domínio do Fato...** Op. cit., p. 81 e ss.; bem como ALFLEN, P. R. Teoria do domínio do fato na doutrina e na jurisprudência brasileiras. **Revista Universitas JUS**, v. 25, n. 2, p. 15-33, 2014b. Disponível em: DOI: <http://10.5102/unijus.v25i2.2826>. Acesso em: 10 nov. 2017; igualmente ROXIN, C. **Täterschaft und Tatherrschaft**. 9. ed. Berlin: De Gruyter, 2015. p. 20 e ss.; paradigmático WELZEL, H. **Das Deutsche Strafrecht**. 11. ed. Berlin: De Gruyter, 1969. p. 98 e ss.; bem como SCHILD, W. **Tatherrschaftslehren**. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2009. p. 9 e ss.; com críticas, veja ROTSCHE, T. **“Einheitstäterschaft” statt Tatherrschaft**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2009. p. 290 e ss.; com críticas contundentes à concepção de Roxin, compare HAAS, V. Kritik der Tatherrschaftslehre. **Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft**, v. 3, n. 119, 2007. p. 519 e ss.; bem como GIMBERNAT ORDEIG, E. **Autor y Cómplice en Derecho Penal**. Montevideo; Buenos Aires: BdeF, 2006. p. 78 e ss.; abordando tal ideia em relação aos crimes contra a ordem tributária, compare OLIVEIRA, A. C. M. de. **A responsabilidade nos crimes tributários e financeiros...** Op. cit., p. 28.

<sup>9</sup> Essencial no que diz respeito ao mau uso da teoria na jurisprudência, compare ALFLEN, P. R. **Teoria do domínio do fato na doutrina e na jurisprudência brasileiras...** Op. cit., p. 15 e ss.. Admitindo o emprego da teoria do domínio do fato em crimes econômicos e empresariais: URBAN, C. **Mittelbare Täterschaft kraft Organisationsherrschaft**. Göttingen: V&R unipress, 2004. p. 201 e ss.

podem praticar crimes.<sup>10</sup> A responsabilidade penal, diziam os penalistas brasileiros, é pessoal (depende de atuação do sujeito) e subjetiva (depende de culpa).<sup>11</sup> Esclareceram, porém, que pessoas físicas “serão autores do crime, quando agirem em representação, por conta ou em benefício da pessoa jurídica”.<sup>12</sup>

Este entendimento ainda hoje é sustentado pela doutrina<sup>13</sup> e pela jurisprudência<sup>14</sup> pátrias e tem como premissa fundante da responsabilidade penal a de que somente a pessoa natural pode ser autora de crime, em virtude, principalmente: a) da ideia de conduta punível; b) do princípio *nulla poena sine culpa*.

a) Por ocasião da Nova Parte Geral do Código Penal brasileiro, introduzida por meio da Lei n. 7.209, de 11 de julho de 1994, o legislador pátrio afirmou, na Exposição de Motivos, que a ação e a omissão constituem as duas formas básicas do comportamento humano e advertiu que se o crime consiste em uma ação humana, positiva ou negativa (*nullum crimen sine actione*), o destinatário da norma penal é todo aquele que realiza a ação proibida ou omite a ação determinada, desde que, em face das circunstâncias, lhe incumba o dever de praticar o ato ou abster-se de fazê-lo. O argumento relativo à

---

<sup>10</sup> HUNGRIA, N.; FRAGOSO, H. **Comentários ao Código Penal**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. I, t. II, 1978. p. 628; no mesmo sentido, BRUNO, A. **Direito Penal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. I, t. 2, 1959. p. 205; ademais, FARIA, B. de. **Código Penal Brasileiro Comentado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Récord, 1961, v. 2, p. 118-119; igualmente BRANDÃO, C. **Curso de Direito penal: parte geral**. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 200 e s.

<sup>11</sup> HUNGRIA, N.; FRAGOSO, H. **Comentários ao Código Penal...** Op. cit., p. 628.

<sup>12</sup> *Ibid.*, p. 628.

<sup>13</sup> Especificamente a respeito dos Crimes contra a Ordem Tributária, compare MACHADO, H. de B. **Crimes contra a Ordem Tributária...** Op. cit., p. 77, afirmando que “a responsabilidade penal é sempre pessoal e subjetiva, enquanto a responsabilidade civil pode ser transmitida por sucessão, nos limites do patrimônio transmitido ao sucessor, pode decorrer de atos de outrem e pode ser objetiva”; igualmente STOCO, R.; STOCO, T. de O. **Crimes contra a Ordem Tributária**. p. 85 e s.; também FERREIRA, R. dos S. **Crimes contra a Ordem Tributária**. p. 19 e s.; bem como OLIVEIRA, A. C. M. de. **A responsabilidade nos Crimes Tributários e Financeiros**. p. 27; ademais MÉLEGA, L. O sujeito ativo do Crime e as Pessoas Jurídicas: a responsabilidade criminal e civil dos Administradores. In: ROCHA, V. de O. **Direito penal empresarial (Tributário e das Relações de Consumo)**. São Paulo: Dialética, 1995. p. 101 e ss.; também ANDRADE FILHO, E. O. **Direito Penal Tributário...** Op. cit., p. 90-91; do mesmo modo PRADO, L. R. **Direito penal econômico...** Op. cit., p. 42. Na doutrina em geral FERRAZ, E. de F. **A Co-Delinquência no Direito penal brasileiro**. São Paulo: J. Bushatsky, 1976. p. 97 e s.; nesse sentido, porém, desde a ótica da visão significativa do sistema criminal, veja BUSATO, P. C. **Direito penal: parte geral**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 534.

<sup>14</sup> STF, HC 85190, Segunda Turma, julgado em 08 nov. 2005: “Responsabilidade de Dirigentes de Pessoa Jurídica. Art. 2º da Lei 9.605/1998. Rejeitado pedido de trancamento de ação penal, dada a expressa previsão legal, nos termos da legislação ambiental, da *responsabilização penal de dirigentes de pessoa jurídica*” (grifo nosso); ademais, STF, HC 94842, Segunda Turma, julgado em 26/05/2009; igualmente, STF, HC 97484, Segunda Turma, julgado em 23/06/2009; também STF, RE 548181, Primeira Turma, julgado em 06/08/2013; bem como STF, HC 128435, Primeira Turma, J. em 20/10/2015.

ação ou omissão, possivelmente não seria suficiente para determinar o aspecto humano inerente à ideia de conduta e como fator obstaculizador da responsabilidade penal da pessoa jurídica, se não fosse a inequívoca adesão do legislador à teoria finalista da ação, de origem alemã, que conferiu novos contornos à matéria.<sup>15</sup> Referida adesão, como ficou claramente reconhecido pela doutrina, deu-se em virtude da nova sistemática adotada em relação ao erro de tipo como excludente do dolo.<sup>16</sup> Isso, inclusive, foi manifestado pelo legislador no parágrafo 17 da Exposição de Motivos, ao afirmar que é “no tratamento do erro que o princípio *nullum crimen sine culpa* vai aflorar com todo o vigor no direito legislado brasileiro” e que, nessa esteira, acolheu o Projeto de Código à época “as duas formas básicas de erro construídas pela dogmática alemã: erro sobre elementos do tipo (*Tatbestandsirrtum*) e erro sobre a ilicitude do fato (*Verbotsirrtum*)”.<sup>17</sup>

O acolhimento destas duas figuras de erro pressupunha a adesão à teoria finalista da ação de Welzel. De acordo com tal teoria, a ação humana consiste no exercício de uma atividade final, ou seja, a ação é “final”, e não um acontecimento “causal”<sup>18</sup>. É esse elemento “final”, diversamente do “causal”, que faz da ação humana uma condição imprescindível para o delito. A finalidade da conduta, como esclareceu o jurista alemão, “baseia-se em que o homem, com amparo em sua consciência causal, pode prever as consequências possíveis de seu agir em determinadas circunstâncias, e, por isso, pode traçar diferentes fins e orientar o seu agir pelo fim escolhido”<sup>19</sup>. Tal ideia de ação é ínsita ao ser humano e, portanto, descabe nesse sentido transpor tal capacidade de ação à figura da pessoa jurídica.<sup>20</sup>

Em se tratando especificamente de crimes contra a ordem tributária observa-se, ademais, que as condutas previstas nos art. 1º e 2º da Lei n. 8.137/1990 podem ser

---

<sup>15</sup> Cf. TOLEDO, F. de A. Culpabilidade e a problemática do erro jurídico penal. **Revista dos Tribunais**, v. 67, n. 517, 1978. p. 251 e ss.

<sup>16</sup> LUIZI, L. **O Tipo Penal, a Teoria Finalista e a Nova Legislação Penal**. Porto Alegre: S. Fabris, 1987. p. 110.

<sup>17</sup> BRASIL. Exposição de Motivos N. 211, de 9 de maio de 1983. Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-2848-7-dezembro-1940-412868-exposicaoodemotivos-148972-pe.html>>. Acesso em: 11 dez. 2017.

<sup>18</sup> WELZEL, H. **Das Deutsche Strafrecht...** Op. cit., p. 33 e s.; igualmente WELZEL, H. **Das neue Bild des Strafrechtssystems**. 4. ed. Göttingen: Otto Schwartz & Co., 1961. p. 1; ademais WELZEL, H. Die finale Handlungslehre und die fahrlässigen Handlungen. **JuristenZeitung**, n. 10/11, 1956. p. 316 e s.; com considerações relativas às bases teóricas fundantes do finalismo compare ALFLEN, P. R. Bases teóricas do funcionalismo penal alemão. In: SILVA, A. R. I. da (Org.). **Temas de Direito Penal, Criminologia, e Processo Penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2015. p. 13-14.

<sup>19</sup> WELZEL, H. **Das neue Bild des Strafrechtssystems...** Op. cit., p. 1.

<sup>20</sup> Assim, LAUE, C. Die strafrechtliche Verantwortlichkeit von Verbänden. **Juristische Ausbildung: JURA**, v. 5, 2010, p. 339; igualmente, SCHMITT, R. **Strafrechtliche Maßnahmen gegen Verbände**. Stuttgart: Kohlhammer, 1958. p. 187.

praticadas por pessoa natural (física) sem que sequer estejam na condição de empresário. É suficiente verificar, a título meramente exemplificativo, a prática por pessoa física da supressão ou redução de tributo mediante a prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias (art. 1º, I da Lei n. 8.137/1990), ou, ainda, mediante a falsificação ou alteração de nota fiscal relativa à operação tributável (art. 1º, III, da Lei n. 8.137/1990),<sup>21</sup> considerando a exigência estabelecida no art. 1º, *caput* e § 1º, *b*, da Lei n. 8.846/1994, relativa à emissão de nota fiscal.<sup>22</sup>

b) A responsabilidade penal consiste, como, ademais, asseverou Fragoso, no “dever jurídico de responder pela ação delituosa que recai sobre o agente imputável”.<sup>23</sup> Trata-se, portanto, de pressuposto da culpabilidade, sem o qual não é possível proceder ao juízo de reprovação da conduta típica e antijurídica. Welzel já havia observado que uma conduta que viola um dos tipos penais somente se torna crime se o autor puder ser reprovado. Daí afirmar que “tipicidade, ilicitude e culpabilidade são os três elementos do crime, que tornam uma conduta em delito”.<sup>24</sup> De acordo com essa ideia de culpabilidade, o homem é um ser livre, responsável, capaz de autodeterminação moral e de se decidir pelo direito, ou seja, a culpabilidade supõe a capacidade de compreensão do caráter ilícito (antijuridicidade) da conduta perpetrada.<sup>25</sup> Tal fator está assentado no livre-arbítrio humano, o qual é representado, em termos jurídico-penais, pela capacidade de poder

---

<sup>21</sup> Assim, PRADO, L. R. **Direito penal econômico...** Op. cit., p. 70, o qual ao comentar o art. 1º da n. 8.137/1990, refere que “o *sujeito ativo* pode ser qualquer pessoa que pratique alguma das condutas enumeradas na lei (delito comum)”. Aliás, tal entendimento decorre do próprio preceito do art. 11 da Lei n. 8.137/1990, o qual dispõe que “quem, de qualquer modo, *inclusive por meio de pessoa jurídica*, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade” (grifo nosso).

<sup>22</sup> “Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

§ 1º O disposto neste artigo também alcança:

b) quaisquer outras transações realizadas com bens e serviços, praticadas por pessoas físicas ou jurídicas”.

<sup>23</sup> FRAGOSO, H. **Lições de Direito penal**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 242; o qual mantém tal entendimento desde a primeira edição da obra, veja FRAGOSO, H. **Lições de Direito penal**. São Paulo: Bushatsky, 1976. p. 218.

<sup>24</sup> WELZEL, H. **Das Deutsche Strafrecht...** Op. cit., p. 48.

<sup>25</sup> LAUE, C. **Die strafrechtliche Verantwortlichkeit von Verbänden...** Op. cit., p. 339; no mesmo sentido FERRAZ, E. de F. **A Co-Delinquência no Direito penal brasileiro...** Op. cit., p. 96: “as pessoas jurídicas não podem ser autores de delitos. Carecem não só de capacidade para cometer um delito (imputabilidade) como também da consciência da anti-juridicidade (culpabilidade) e ainda da possibilidade de agir intencionalmente”.



agir de outro modo, conforme ao direito.<sup>26</sup> Nesse sentido, não há que se falar em pena sem culpa (*nulla poena sine culpa*).

Em se tratando de crimes contra a ordem tributária observa-se que tem sido adotada a teoria da responsabilidade pessoal do agente, o qual, no entanto, poderá utilizar-se de pessoa jurídica para lograr a supressão ou redução ilegal de tributos ou contribuições e, com isso, faz-se imprescindível a observância aos referidos critérios comuns estabelecidos no tocante à responsabilidade penal.<sup>27</sup> Tal ideia, aliás, encontra assento legal, por um lado, na própria Lei n. 8.137/1990 e, por outro lado, no Código Tributário Nacional.

O art. 11 da Lei n. 8.137/1990 dispõe que “quem de qualquer modo, *inclusive por meio de pessoa jurídica*, concorra para os crimes definidos nesta Lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade”. Tal preceito destaca dois aspectos essenciais para a aferição da responsabilidade penal individual. Ao referir “*inclusive por meio de pessoa jurídica*”, destacou o legislador que a punição, em qualquer hipótese, recairá sobre a pessoa natural (física), mesmo no caso de esta se utilizar de pessoa jurídica para a prática da conduta delituosa.<sup>28</sup> Ademais, ao estabelecer que a punição dar-se-á na medida da culpabilidade, impôs a necessidade de aferição do grau de contribuição efetiva de cada um daqueles que concorre para o resultado.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, dispõe no art. 137 que:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

---

<sup>26</sup> HASSEMER, W. **Introdução aos Fundamentos do Direito penal**. Tradução da 2. ed. alemã por Pablo Rodrigo Alflen. Porto Alegre: S. Fabris, 2004. p. 308 e s.; igualmente, HASSEMER, W. Culpabilidade. **Revista Estudos Jurídicos**, v. 33, n. 89, 2000. p. 207 e s.; no mesmo sentido BRANDÃO, C. **Curso de Direito penal**: parte geral. p. 232. Rechaçando a ideia de livre-arbítrio como fundamento do juízo de reprovação compare BUSATO, Paulo. **Direito penal**: parte geral. p. 532.

<sup>27</sup> ANDRADE FILHO, E. O. **Direito Penal Tributário...** Op. cit., p. 90-91.

<sup>28</sup> MÉLEGA, L. **O sujeito ativo do Crime e as Pessoas Jurídicas...** Op. cit., p. 108.

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Desse dispositivo, como esclarece Andrade Filho, extrai-se que “será sempre pessoal a responsabilidade do agente quando a conduta praticada for considerada crime ou contravenção”. Inclusive, o autor adverte que a exclusão da responsabilidade pessoal do agente, prevista na segunda parte do inciso I, só pode ser entendida em relação aos crimes que sejam praticados com culpa, uma vez que, no caso de dolo, a regra será a do inciso II.<sup>29</sup> No entanto, é necessário destacar quanto a isso, que a Lei n. 8.137/1990 e o CP somente tipificam crimes contra a ordem tributária na modalidade dolosa, não havendo, portanto, previsão legal para a modalidade culposa.

Evidentemente, nas hipóteses em que a pessoa jurídica é o meio utilizado para se alcançar o resultado delituoso faz-se imprescindível distinguir o grau de contribuição de todos aqueles que concorreram para a sua prática, uma vez que, neste caso, pode ter ocorrido concurso de pessoas e, por conseguinte, é essencial identificar a forma de contribuição para efeito de aplicação da respectiva punição em atenção ao art. 11 da Lei n. 8.137/1990.

Vê-se, portanto, estar absolutamente excluída a responsabilidade penal objetiva pela simples condição funcional, posição hierárquica ou situação estática em matéria de crimes contra a ordem tributária,<sup>30</sup> excluindo-se também, por conseguinte, a máxima “*versari in re illicita*”, oriunda do direito canônico, segundo a qual àquele que comete um injusto culpável também devem ser imputados os resultados acidentais ocorridos, sem dolo ou culpa.<sup>31</sup> Esta posição, inclusive, foi firmada pelo Supremo Tribunal Federal, o qual destacou que

---

<sup>29</sup> ANDRADE FILHO, E. O. **Direito Penal Tributário...** Op. cit., p. 94.

<sup>30</sup> OLIVEIRA, A. C. M. de. **A Responsabilidade nos Crimes Tributários e Financeiros.** p. 28 e 29; igualmente GOMES, L. F. Responsabilidade penal objetiva e Culpabilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária. In: ROCHA, V. de O. **Direito penal empresarial.** São Paulo: Dialética, 1995. p. 89-94; também FERREIRA, R. dos S. **Crimes contra a Ordem Tributária...** Op. cit., p. 19 e s.; ademais MALAN, D. R. Considerações sobre os Crimes contra a Ordem Tributária. **Revista dos Tribunais**, v. 865, nov. 2007. p. 455: “a responsabilização criminal não pode recair sobre uma determinada pessoa pelo simples fato de ela figurar nos estatutos sociais da empresa como gestora ou como responsável pelo recolhimento do tributo”; de modo semelhante, porém, orientando-se pela ideia de ofensa ao bem jurídico, compare SCHMIDT, A. **Direito penal econômico...** Op. cit., p. 175, especialmente, p. 177-179.

<sup>31</sup> BAUMANN, J. **Strafrecht: Allgemeiner Teil.** 3. ed. Bielefeld: Ernst und Werner Gieseking, 1964. p. 359; igualmente MAURACH, R. **Deutsches Strafrecht: Allgemeiner Teil.** Karlsruhe: C.F.Müller, 1954. p. 482; bem como JESCHECK, H.-H. **Lehrbuch des Strafrechts: Allgemeiner Teil.** 4. ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1988. p. 235 e 409; BRANDÃO, C. **Curso de Direito penal...** Op. cit., p. 201.

a circunstância objetiva de alguém meramente ser sócio de uma empresa não se revela suficiente, só por si, para autorizar qualquer presunção de culpa (inexistente em nosso sistema jurídico-penal) e, menos ainda, para justificar, como efeito derivado dessa particular qualificação formal, a correspondente persecução criminal em juízo.<sup>32</sup>

Entretanto, analisando a questão da responsabilidade penal nos casos de crimes econômicos ressaltou Tiedemann que estes, em regra, não são cometidos por apenas um indivíduo, mas sim por muitos, sendo esta uma característica do fenômeno sociológico da *coletivização* da vida social, particularmente no âmbito econômico.<sup>33</sup> Esta participação pode, conforme o jurista alemão, existir no plano *horizontal*, no que diz respeito à colaboração de muitas pessoas de forma mais ou menos independente, como também no plano *vertical*, considerando a colaboração de muitas pessoas estruturadas de forma hierarquizada, em diferentes níveis de uma empresa.<sup>34</sup> Considerando este fato, a jurisprudência alemã propôs uma normatização do conceito de autor por meio do reconhecimento de uma delimitação no campo da responsabilidade. Assim, o BGH tem empregado, reiteradas vezes, a teoria do domínio do fato, de Roxin, tanto para delimitação da autoria no campo horizontal, quanto no campo da estruturação vertical de empresas, para a determinação da responsabilidade no plano diretivo (BGHSt 39, 381; BGH NJW 1998, 767; BGH JR 1999, 205).<sup>35</sup>

A jurisprudência brasileira, de igual modo, vem fazendo referência à teoria do domínio do fato como critério para delimitação da autoria e participação em delitos

---

<sup>32</sup> STF, HC 89427/BA, Segunda Turma, Julgamento em 12/09/2006, em cuja decisão a Corte ressaltou, ainda, que: “O simples ingresso formal de alguém em determinada sociedade simples ou empresária – que nesta não exerça função gerencial nem tenha participação efetiva na regência das atividades sociais – não basta, só por si, especialmente quando ostentar a condição de quotista minoritário, para fundamentar qualquer juízo de culpabilidade penal. A mera invocação da condição de quotista, sem a correspondente e objetiva descrição de determinado comportamento típico que vincule o sócio ao resultado criminoso, não constitui, nos delitos societários, fator suficiente apto a legitimar a formulação da acusação estatal ou a autorizar a prolação de decreto judicial condenatório”.

<sup>33</sup> TIEDEMANN, K. **Wirtschaftsstrafrecht**. 2. ed. Köln: Carl Heymanns, 2007. p. 130.

<sup>34</sup> *Ibid.*, p. 130.

<sup>35</sup> *Ibid.*, p. 131; opondo-se ao uso em crimes econômicos-empresariais ROXIN, C. O domínio da organização como forma independente de autoria mediata. Tradução do alemão por Pablo Rodrigo Alflen. **Panóptica**: Law E-Journal, v. 4, n. 3, p. 86 e ss. Admitindo o uso da teoria em relação a crimes empresariais KUHLEN, L. Die Abgrenzung von Täterschaft und Teilnahme, insbesondere bei den sogenannten Betriebsauftragten. In: AMELUNG, K. (Hrsg.). **Individuelle Verantwortung und Beteiligungsverhältnisse bei Straftaten in bürokratischen Organisationen des Staates, der Wirtschaft und der Gesellschaft**. Sinzheim: Pro-Universitate-Verlag, 2000. p. 71 e ss.; igualmente ROTSCH, T. Tatherrschaft kraft Organisationsherrschaft? **Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft**, v. 3, n. 112, 2000, p. 518 e ss.; bem como URBAN, C. **Mittelbare Täterschaft kraft Organisationsherrschaft...** Op. cit., p. 205 e ss.

econômicos, sobretudo, contra a ordem tributária, e em particular na forma de sociedade empresária. Apesar disso, muitas confusões têm sido cometidas em sua aplicação, o que impõe um exame mais detido dessa teoria.

## 2 TEORIAS DO DOMÍNIO DO FATO

As expressões “domínio do fato” e “domínio sobre o fato” – como já tivemos a oportunidade de esclarecer amplamente<sup>36</sup> – foram empregadas pela primeira vez no direito penal pelo jurista alemão Hegler, em 1915, e, após, por Frank e Goldschmidt (1931), Bruns (1932), Lobe (1933), Berges (1934), von Weber (1935) e Eb. Schmidt (1936). Somente mais tarde tais expressões foram utilizadas por Welzel (1939)<sup>37</sup> e Roxin (1963)<sup>38</sup>, os quais, inegavelmente, desenvolveram teorias próprias acerca do domínio do fato para efeito de delimitação da autoria e participação. Tratam-se, portanto, de duas teorias do domínio do fato completamente diferentes, uma vez que partem de premissas diversas e traçam critérios fundamentalmente distintos.<sup>39</sup>

Embora na doutrina alemã o debate acerca desta teoria tenha prosseguido de forma latente e profunda – a ponto de Schild demonstrar a existência de diversas vertentes na atualidade<sup>40</sup> – a ideia de domínio do fato somente adentrou, efetivamente, no plano teórico-dogmático brasileiro no ano de 1979 e ficou restrita às concepções de Welzel e Roxin, sem que se tivesse deixado claro o limite e as diferenças entre estas duas concepções. Tal esclarecimento, naquela ocasião, era imprescindível, quer seja por se tratar de uma nova

---

<sup>36</sup> ALFLEN, P. R. **Teoria do Domínio do Fato...** Op. cit., p. 82 e ss.

<sup>37</sup> WELZEL, H. Studien zum System des Strafrechts. In: WELZEL, H. **Abhandlungen zum Strafrecht und zur Rechtsphilosophie**. Berlin: Walter de Gruyter, 1975. p. 161 e ss.

<sup>38</sup> Compare ROXIN, C. **Täterschaft und Tatherrschaft...** Op. cit., p. 25 e ss.; igualmente ROXIN, C. Straftaten im Rahmen organisatorischer Machtapparate. **Goldammer's Archiv für Strafrecht**, Heidelberg, v. 2, 1963. p. 192 e ss.; ademais ROXIN, C. **Strafrecht: Allgemeiner Teil**. München: Beck, v. II, 2003. p. 9 e ss.; ROXIN, C. Organisationsherrschaft und Tatentschlossenheit. **Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik - ZIS**, n. 7, 2006, p. 293 e ss.; também ROXIN, C. **O domínio por organização como forma independente de autoria mediata...** Op. cit., p. 69 e ss.

<sup>39</sup> Nesse sentido veja ABOSO, G. E. El criterio del dominio del hecho en la teoría del autor. In: HISCH, H. J. CERESO MIR, J.; DONNA, E. A. (Dir.). **Hans Welzel en el pensamiento penal de la modernidade**. Santa Fe: Rubinzal Culzoni, 2005. p. 275 e ss.

<sup>40</sup> SCHILD, W. **Tatherrschaftslehren...** Op. cit., p. 33, o qual refere, além das teorias de Welzel, Maurach, Gallas e Roxin, as variantes desenvolvidas por Schünemann; Bottke; Jakobs; Murmann, Bolowich e Noltenius; Renzikowski; Heinrich; Schneider; Otto; Buse e Schwab; Gropp, Ransiek, Schild e Schlösser; Sinn e Lampe; Schmidhäuser; Luzón Pena e Díaz y Carcia; Jescheck, Rogall e Rudolphi, sendo que a estas acrescentamos nossa concepção, compare ALFLEN, P. R. **Teoria do Domínio do Fato...** Op. cit., p. 184 e ss.

concepção a adentrar no cenário teórico-dogmático brasileiro, quer seja por não haver ponto de confluência entre ambas as teorias.<sup>41</sup>

A inexistência de qualquer estudo aprofundado a respeito da teoria do domínio do fato à época, no Brasil, sem dúvida, permitiu que ela fosse propalada em meio à doutrina e à jurisprudência de forma obscura e equivocada. Tal problema se refletiu no uso inadequado da teoria no tocante aos crimes contra a ordem tributária, em que se observa uma nítida adesão ora a uma e ora a outra de suas vertentes ou, inclusive, a uma inconcebível fusão de critérios.<sup>42</sup> Logo, para determinar os critérios de aferição da responsabilidade dos sócios e administradores à luz da teoria do domínio do fato, é imprescindível analisar as diferenças existentes entre referidas concepções.

## 2.1 DIFERENÇAS DOGMÁTICAS ENTRE A TEORIA DO DOMÍNIO FINAL DO FATO E A TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO

As *principais* diferenças dogmáticas entre a teoria do domínio final do fato, de Welzel, e a teoria do domínio do fato, de Roxin, podem ser sintetizadas levando-se em

---

<sup>41</sup> Com ampla crítica a respeito ALFLEN, P. R. **Teoria do domínio do fato na doutrina e na jurisprudência brasileiras...** Op. cit., p. 15 e ss.; observe-se que, apesar de Nilo Batista ter feito menção seu clássico livro Concurso de Agentes, o primeiro a mencionar a teoria do domínio do fato no contexto brasileiro foi BRUNO, A. **Direito penal...** Op. cit., p. 265 e s., ademais, como adverte ALFLEN, P. R. Autoria e participação no pensamento de Aníbal Bruno. In: AMBOS, K; SOUSA MENDES, P. de (Org.). **O passado e o futuro na teoria do delito de Aníbal Bruno.** São Paulo: Marcial Pons, 2018. p. 109 e s.: “É oportuno observar aqui o fato de Bruno ter antecipado, por meio da expressão ‘agente do fato principal’, ainda que de modo aproximado, a ideia daquilo que mais tarde veio a ser apresentado por Roxin como sendo o ponto nuclear de sua teoria do domínio do fato”.

<sup>42</sup> TRF4: ACR 5012255-56.2015.4.04.7201, Sétima Turma, Julgado em 19/09/2017: “O responsável pela empresa responde pelos crimes contra a ordem tributária da pessoa jurídica, quando demonstrado que detinha o *domínio dos fatos e o poder de decisão* sobre a administração da empresa” (grifo nosso); ACR 5005043-74.2012.4.04.7205, Oitava Turma, Julgado em 01/02/2017: “É autor do delito aquele que detém o domínio da conduta, ou seja, o domínio final da ação, *aquele que decide se o fato delituoso vai acontecer ou não*” (grifo nosso); ACR 5013788-12.2013.4.04.7107, Oitava Turma, Julgado em 06/07/2016: “A responsabilidade penal pelo cometimento do crime do art. 1º, da Lei 8.137/90, pressupõe a identificação do agente que deliberadamente voltou sua conduta para o cometimento de fraude destinada à supressão ou redução de tributo ou que, tendo o domínio do fato na condição de administrador, assentiu com o resultado”; no mesmo sentido, ACR 5002463-60.2015.4.04.7110, Oitava Turma, Julgado em 26/10/2016; ACR 0045591-66.2006.4.04.7100, Oitava Turma, Julgado em 10/08/2016; ACR 0003545-56.2006.4.04.7102, Oitava Turma, D.E. 21/09/2016; ACR 5002460-86.2012.4.04.7118, Sétima Turma, Julgado em 16/02/2016. TRF3: ACR 0001297-36.2002.4.03.6181, Primeira Turma, Julgado em 31/03/2015; ACR 0010017-62.2012.4.03.6109, Décima Primeira Turma, Julgado em 16/12/2014; ACR 0400658-03.1996.4.03.6103, Segunda Turma, Julgado em 19/02/2013. TRF1: ACR 2008.38.15.000291-3/MG, Quarta Turma, Julgado em 19/09/2016: “Segundo a teoria do domínio final do fato, deve ser responsabilizado o réu ou réus que detém o domínio da prática do fato; isto é, aquele detém em suas mãos o curso, o ‘se’ e o ‘como’ do fato, podendo decidir, preponderantemente, a seu respeito; dito mais brevemente, o que tem o poder de decisão sobre a configuração central do fato”. STJ: RHC 60077/PR, Sexta Turma, Julgado em 09/08/2016; bem como, HC 260390/PE, Sexta Turma, Julgado em 07/11/2013.

consideração os seguintes aspectos: Welzel reconhece três modalidades de autoria, a saber, a autoria direta, a autoria mediata e a coautoria. Porém, por entender que o *conceito de domínio do fato é um pressuposto fático* da autoria, não faz diferenciação entre espécies ou formas de domínio do fato. Roxin, diferentemente, desenvolve um modelo tripartido de domínio do fato, distinguindo entre as formas de *domínio da ação*, *domínio funcional* e *domínio da vontade*, os quais correspondem, respectivamente, à autoria direta, à coautoria e à autoria mediata.<sup>43</sup>

### 2.1.1 Autoria Direta

Welzel entende que a *autoria direta* possui dois pressupostos, a saber: 1) os *pressupostos pessoais*, que decorrem da estrutura do tipo e se subdividem em 1.1) *objetivos*, por exemplo, a posição especial de dever do autor (funcionário público, como referido no art. 3º da Lei n. 8.137/1990; militar, mãe, médico etc.), e 1.2) *subjetivos*, como intenções especiais, tendências ou tipos de sentimentos (os chamados elementos subjetivos do injusto); e 2) *pressuposto fático*: o domínio final do fato, que se caracteriza pelo *domínio sobre a decisão e sobre a execução* da sua vontade final<sup>44</sup>. Logo, para o penalista alemão, o *domínio final do fato* (*finale Tatherrschaft*) não é o único critério para determinar a autoria, mas tão só o seu pressuposto material.<sup>45</sup>

Roxin, entretanto, desenvolve a ideia de domínio do fato sob o argumento de que “o autor direto é a figura central, a figura chave do acontecimento mediado pela conduta”, o autor é sempre a *figura central da conduta executória* (*Ausführungshandlung*) e que a “figura central do processo delitivo é quem domina o acontecimento dirigido à realização do delito”.<sup>46</sup> Daí referir ser autor direto aquele “que domina o fato, isto é, que desempenha o papel decisivo na realização do tipo”, de modo que “tem o domínio do fato e é autor, quem aparece como a figura central, a figura chave na realização do delito, por meio de

---

<sup>43</sup> ROXIN, C. **Täterschaft und Tatherrschaft...** Op. cit., p. 527; veja ainda AMBOS, K. Tatherrschaft durch Willensherrschaft kraft organisatorischer Machtapparate. **Goldammer's Archiv für Strafrecht**, Heidelberg, v. 3, 1998, p. 226; do mesmo modo, SCHILD, W. **Täterschaft als Tatherrschaft**. Berlin: Walter De Gruyter, 1994. p. 7.

<sup>44</sup> Cfe. WELZEL, H. **Studien zum System des Strafrechts...** Op. cit., p. 164; também WELZEL, H. **Das Deutsche Strafrecht...** Op. cit., p. 82 a 84: “senhor sobre o fato é quem o realiza finalisticamente com base na sua decisão de vontade”.

<sup>45</sup> Cfe. SCHROEDER, F.-C. **Der Täter hinter dem Täter**. Berlin: Duncker & Humblot, 1965. p. 63; no mesmo sentido, HAAS, V. **Die Theorie der Tatherrschaft und ihre Grundlagen...** Op. cit., p. 15.

<sup>46</sup> ROXIN, C. **Täterschaft und Tatherrschaft...** Op. cit., p. 25, 108 e 527; ROXIN, C. **Strafrecht...** Op. cit., p. 9-10.

sua influência decisiva para o acontecimento”<sup>47</sup>. Para Roxin, portanto, o domínio do fato é critério suficiente para determinar a autoria.

### 2.1.2 Coautoria

Para Welzel, a melhor representação visual da *coautoria* “é a da divisão de papéis (*‘Rollenverteilung’*) em um plano elaborado conjuntamente”<sup>48</sup>, ou, ainda, a *divisão de trabalho* (*Arbeitssteilung*)<sup>49</sup>, sendo a “*decisão conjunta*” e a “*execução conjunta*” do fato seus requisitos imprescindíveis. Esclarece, contudo, que o coautor não possui o poder de decisão sobre a realização do fato integral, mas tão só sobre a sua parcela de contribuição.

Embora Roxin pareça coincidir com Welzel ao afirmar que a coautoria ocorre com a “realização do tipo por meio da execução pela divisão de trabalhos”<sup>50</sup>, de forma absolutamente diversa estabelece três pressupostos para a coautoria, a saber<sup>51</sup>: 1) a existência de um *planejamento conjunto* do fato; 2) a *execução conjunta* do fato, “não sendo suficiente uma participação na preparação” (diferentemente de Welzel, para quem a contribuição do coautor pode consistir em ato preparatório e de apoio<sup>52</sup>); 3) a prática de uma *contribuição essencial* à etapa da execução<sup>53</sup>.

### 2.1.3 Autoria Mediata

A autoria mediata, para Welzel, consubstancia-se na ideia do domínio final do fato por parte daquele que está por trás do *instrumento* (*Werkzeug*), sendo que este último em hipótese alguma pode possuir o domínio pleno do fato, caso contrário, aquele que está por trás será mero indutor ou instigador.<sup>54</sup> “Para a autoria mediata, de modo algum é exigível que o autor se sirva de um instrumento mecânico realmente eficaz”, visto que “ele pode adaptar em certa extensão a conduta final de outrem à sua atividade final, desde

---

<sup>47</sup> ROXIN, C. *Strafrecht...* Op. cit., p. 11 e 14.

<sup>48</sup> WELZEL, H. *Studien zum System des Strafrechts...* Op. cit., p. 171.

<sup>49</sup> Id. *Das Deutsche Strafrecht...* Op. cit., p. 107.

<sup>50</sup> ROXIN, C. *Strafrecht...* Op. cit., p. 77.

<sup>51</sup> Ibid., p. 78.

<sup>52</sup> WELZEL, H. *Das Deutsche Strafrecht...* Op. cit., p. 90.

<sup>53</sup> ROXIN, C. *Strafrecht...* Op. cit., p. 78.

<sup>54</sup> WELZEL, H. *Studien zum System des Strafrechts...* Op. cit., p. 165.

que conserve – ao contrário do outro – o pleno domínio do fato sobre o fato integral”<sup>55</sup>. Assim, deixa claro que a autoria mediata pode se dar no caso de o instrumento ser um indivíduo que atua de maneira consciente ou inconscientemente final, mas desde que o autor mediato tenha o domínio integral do fato. Daí afirmar que ocorre a autoria mediata quando o homem de trás se utiliza de: 1) um instrumento que atua sem dolo; 2) um instrumento que não é livre (devido à coação, à ausência de vontade pela incapacidade do menor ou do portador de doença psíquica ou, ainda, à emissão de ordem ilícita direta do superior militar); 3) um indivíduo que não possui a qualificação exigida pelo tipo penal, no caso de crimes especiais, sendo que ele (o homem de trás) a possui.

Roxin, por sua vez, considera que ocorre a *autoria mediata* quando um indivíduo se serve de outro (um “intermediador”) para atingir seus fins, de tal modo que, por meio da instrumentalização deste (isto é, de seu uso como “instrumento”), aquele domina o acontecimento de forma mediata (como “homem de trás”).<sup>56</sup> Esclarece, por conseguinte, que na autoria mediata falta uma conduta executória por parte do homem de trás, de modo que o domínio do fato somente pode se basear no “poder de conduzir a vontade”, e isto, aliás, só se pode imaginar no caso de uso de um indivíduo que “não atua livremente”<sup>57</sup>. Nesse sentido, para Roxin, o domínio do homem de trás ocorre em virtude de coação, de erro ou de aparatos organizados de poder.<sup>58</sup>

## 2.2 AUTORIA MEDIATA PELO DOMÍNIO DA ORGANIZAÇÃO

Em 1963, Roxin introduziu na “teoria do domínio do fato pela vontade”, ou tão só “domínio da vontade”, a chamada “teoria do domínio do fato pelo domínio da vontade em virtude de aparatos organizados de poder”, a qual foi sintetizada sob o *nomen juris* “domínio da organização”<sup>59</sup> e foi criada à luz do caso Eichmann.<sup>60</sup> A teoria do domínio

---

<sup>55</sup> Ibid., p. 164.

<sup>56</sup> ROXIN, C. *Strafrecht...* Op. cit., p. 22.

<sup>57</sup> ROXIN, C. *Täterschaft und Tatherrschaft...* Op. cit., p. 142.

<sup>58</sup> Ibid., p. 148; compare a respeito, também, ALFLEN, P. R. *Teoria do Domínio do Fato...* Op. cit., p. 124 e ss.

<sup>59</sup> A tese é amplamente discutida na doutrina, sobretudo, no que diz respeito à sua aplicação em casos de crimes econômicos praticados por meio de empresas, compare: URBAN, C. *Mittelbare Täterschaft kraft Organisationsherrschaft...* Op. cit., p. 27 e ss.; também ROTSCH, T. *Tatherrschaft kraft Organisationsherrschaft?...* Op. cit., p. 518 e ss.; do mesmo modo, TIEDEMANN, K. *Wirtschaftsstrafrecht...* Op. cit., p. 132 e ss.; ademais, KUHLEN, L. *Die Abgrenzung von Täterschaft und Teilnahme...* Op. cit., p. 72 e ss.; ALFLEN, P. R. *Teoria do Domínio do Fato...* Op. cit., p. 136 e ss.

<sup>60</sup> ROXIN, C. *Straftaten im Rahmen organisatorischer Machtapparate...* Op. cit., p. 193; veja, ainda, AMBOS, K. *Direito penal*. Trad. do alemão por Pablo Rodrigo Alflen, Porto Alegre: S. Fabris, 2006. p. 47 e ss.



por organização baseia-se na tese de que em uma organização delitiva os homens de trás, que possuem poder de comando e ordenam fatos puníveis, podem ser responsabilizados como autores mediatos, se os executores diretos igualmente forem considerados como autores plenamente responsáveis. Tais homens de trás, como refere Roxin, são chamados também de “autores de escritório”.<sup>61</sup>

De acordo com isso, quem possibilita ao homem de trás a execução de suas ordens é não só o “instrumento”, mas também o aparato organizado. Este, por sua vez, consiste em uma diversidade de pessoas inseridas em estruturas pré-estabelecidas, que atuam conjuntamente em diferentes funções condicionadas pela organização e cuja totalidade assegura ao homem de trás o domínio sobre o resultado. Nesse sentido, o executor e o homem de trás possuem formas diferentes de domínio, que não se excluem mutuamente, pois o primeiro possui o domínio da ação, enquanto o segundo possui o domínio por organização.<sup>62</sup>

A fim de sistematizar dogmaticamente a sua construção, Roxin apresenta quatro pressupostos fundamentais para a caracterização da autoria mediata com base no domínio por organização, a saber: 1) o poder de comando; 2) a desvinculação do direito pelo aparato de poder; 3) a fungibilidade do executor direto; 4) a disposição essencialmente elevada dos executores ao fato.

O exercício do *poder de comando* pelo homem de trás, dentro de uma organização rigorosamente conduzida e hierarquicamente estruturada, pressupõe que este conheça as condições básicas determinadas pelas estruturas da organização, pois somente tal conhecimento permite com que ele se aproveite destas estruturas para a prática de delitos.<sup>63</sup>

O segundo pressuposto consiste na *desvinculação do direito* pelo aparato de poder, o que significa que o aparato deve atuar completamente fora da ordem jurídica. Isso, no entanto, não quer dizer que o aparato de poder deve estar desvinculado do direito em todos os aspectos, “mas tão somente no marco dos tipos penais realizados por meio dele”.<sup>64</sup>

O cumprimento das ordens do homem de trás, de acordo com Roxin, é assegurado pelo fato de que muitos potenciais executores encontram-se à disposição, de tal modo que a recusa ou a perda de um indivíduo não pode impedir a realização do tipo. Nesse sentido, a *fungibilidade do executor direto* constitui elemento essencial da autoria mediata

---

<sup>61</sup> ROXIN, C. **O domínio por organização como forma independente de autoria mediata...** Op. cit., p. 69, traduzida de forma literal a expressão “*Schreibtischtättern*” significa “autor de escrivania”, porém, a doutrina tem traduzido por “autor de escritório”, a fim de possibilitar melhor entendimento.

<sup>62</sup> ROXIN, C. **O domínio por organização como forma independente de autoria mediata...** Op. cit., p. 79-80.

<sup>63</sup> Ibid., p. 81.

<sup>64</sup> Ibid., p. 81.

por aparatos organizados. Tal aspecto radica na possibilidade de substituição do executor, de modo a garantir o funcionamento como que “automático” do aparato, no qual o executor é visto apenas como “uma figura anônima, intercambiável”, “uma engrenagem substituível no mecanismo do aparato de poder”.<sup>65</sup>

Por fim, a disposição essencialmente elevada dos executores ao fato aumenta a probabilidade do resultado por meio de uma ordem e contribui com o domínio do fato do homem de trás. No entanto, Roxin ressalta que são várias as circunstâncias que aqui podem exercer algum papel: ao integrar uma organização os membros sofrem a tendência a se adaptar, o que, no entanto, pode levar a uma adesão irrefletida a condutas que jamais passariam pela cabeça de pessoas; ademais, um fenômeno típico da organização é também o “obsequioso zelo excessivo”, seja pela ambição na carreira, ostentação, deslumbramento ideológico ou também de impulsos sádicos ou criminosos, “os quais um membro de uma tal organização acredita poder fornecer impunemente”.<sup>66</sup> Além dessas circunstâncias, o jurista alemão faz menção à reflexão resignada (“se eu não faço, de qualquer forma outro o fará”), bem como ao fato de que o executor solícito teme, no caso de recusa, a perda de sua posição, o desprezo de seus colegas outros tipos de reprovações sociais. Daí afirmar, o jurista alemão, que todas estas misturas alternadas de fatores

conduzem a uma disposição condicionada dos membros da organização ao fato” que, conjuntamente com a fungibilidade, formam “um elemento essencial de segurança”, com base no qual o homem de trás pode confiar no cumprimento de suas ordens.<sup>67</sup>

Embora Roxin rechace o uso desta teoria em casos de criminalidade econômica empresarial<sup>68</sup>, o BGH passou a utilizá-lo de forma corrente – particularmente, a partir do caso da farmácia veterinária e do caso da eliminação de resíduos (*Abfallbeseitigung*)<sup>69</sup>, assim como amplo setor da doutrina corrobora esta utilização.<sup>70</sup>

---

<sup>65</sup> ROXIN, C. **Strafrecht...** Op. cit., p. 47; ademais ROXIN, C. **Täterschaft und Tatherrschaft...** Op. cit., p. 245, referindo que o executor é “*ersetzbares Rädchen im Getriebe des Machtapparates*”; ainda em Id. **Straftaten im Rahmen organisatorischer Machtapparate...** Op. cit., p. 201.

<sup>66</sup> Id. **O domínio por organização como forma independente de autoria mediata...** Op. cit., p. 86.

<sup>67</sup> Cfr. ROXIN, C. **O domínio por organização como forma independente de autoria mediata...** Op. cit., p. 86; compare, ainda, ROXIN, C. *Organisationsherrschaft und Tatentschlossenheit*. **Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik - ZIS**, n. 7, 2009. p. 293.

<sup>68</sup> ROXIN, C. **O domínio por organização como forma independente de autoria mediata...** Op. cit., p. 94: “não se pode transferir esta figura jurídica aos fatos puníveis em empresas econômicas, ao contrário da opinião do Supremo Tribunal Federal alemão”.

<sup>69</sup> Para uma ampla análise: ALFLEN, P. R. **Teoria do Domínio do Fato...** Op. cit., p. 148 e ss.; compare também BGH, 3.7.2003 - 1 StR 453/02: Verfall; Härte; Bruttoprinzip; Ermessen. **NStZ**, 2004. p. 457; igualmente BGH, 6.6.1997 - 2 StR 339/96: Abfallbeseitigung; Abfall; Begriff; Geschäftsführer. **Neue Zeitschrift für Strafrecht - NStZ**, 1997, p. 544.

<sup>70</sup> BRAMMSEN, J.; APEL, S. *Anstiftung oder Täterschaft? “Organisationsherrschaft” in Wirtschaftsunternehmen*.

## 2.3 DOMÍNIO DO FATO RELACIONAL

As concepções desenvolvidas tanto por Welzel, quanto por Roxin, no entanto, não se apresentam satisfatórias desde o ponto de vista prático. Uma ideia de domínio do fato pragmaticamente útil – salvo melhor juízo – necessita se apoiar em um critério ontológico-relacional. Tal critério – por nós apresentado em outro contexto<sup>71</sup> – parte de que as posições jurídicas assentam em uma relação tripartida entre uma situação, de um lado, e dois sujeitos de direito, de outro, na qual um sujeito de direito possui poder para excluir outro sujeito de direito de seu círculo de direitos em virtude de sua vontade, e isso recoloca a relação entre conduta e dano no campo de visão da dogmática.<sup>72</sup>

De acordo com isso, o *domínio do fato* deve ser entendido como “a possibilidade de controlar, em razão do poder de condução, a realização típica – com todas as suas circunstâncias, no momento e na forma mais apropriada – e o respectivo resultado delitivo”.<sup>73</sup> Em outras palavras, domínio do fato é domínio do resultado. Trata-se, portanto, de *critério material* de aferição da autoria, que admite a tripartição entre autoria direta (domínio do resultado), coautoria (domínio operacional) e autoria mediata (domínio social).

Autor direto, segundo a concepção aqui representada, é aquele que na própria pessoa possui e exerce efetivamente o poder de condução, ou seja, o controle direto sobre a realização, interrupção, impedimento ou continuidade da produção do resultado delitivo, caracterizado pela ofensa ao bem jurídico-penal.<sup>74</sup> Desloca-se, aqui, portanto, o foco da “figura central” do acontecimento delitivo – no sentido roxiniano – para o resultado delituoso, no sentido de que o domínio do fato compreende o poder de condução da trajetória direcionada à efetiva causação do resultado lesivo ao bem jurídico. Em outras

---

**Zeitschrift für das Juristische Studium - ZJS**, v. 3, 2008, p. 256. ISSN 1865-6331. Disponível em: [http://www.zjs-online.com/dat/artikel/2008\\_3\\_59.pdf](http://www.zjs-online.com/dat/artikel/2008_3_59.pdf). Acesso em: 14 nov. 2017; ademais, ALFLEN, P. R. **Teoria do Domínio do Fato...** Op. cit., p. 148 e ss.; igualmente RÜBENSTAHL, M. **Die Übertragung der Grundsätze zur Tatherrschaft kraft Organisationsherrschaft auf Unternehmen durch den BGH...** Op. cit., p. 210; também ROTSCH, T. **Täterschaft kraft Organisationsherrschaft?...** Op. cit., p. 553; bem como, RANSIEK, A. **Unternehmensstrafrecht**. Heidelberg: C.F.Muller, 1996. p. 46 e ss.; ademais, SCHILD, W. **Täterschaft als Tatherrschaft...** Op. cit., 1994. p. 23 e s.; KUHLEN, L. **Die Abgrenzung von Täterschaft und Teilnahme...** Op. cit., p. 71 e ss.; URBAN, C. **Mittelbare Täterschaft kraft Organisationsherrschaft...** Op. cit., p. 201 e ss.

<sup>71</sup> Tal critério foi desenvolvido e apresentado em ALFLEN, P. R. **Teoria do Domínio do Fato...** Op. cit., p. 186 e ss.

<sup>72</sup> ALFLEN, P. R. **Teoria do Domínio do Fato...** Op. cit., p. 188; no mesmo sentido HAAS, V. **Die Theorie der Tatherrschaft und ihre Grundlagen**. Berlin: Duncker & Humblot, 2008. p. 64.

<sup>73</sup> ALFLEN, P. R. **Teoria do Domínio do Fato...** Op. cit., p. 191-192.

<sup>74</sup> *Ibid.*, p. 198-199.

palavras, o poder de condução que não se demonstra hábil à produção desta lesão, não permite concluir seja alguém o seu autor.

A *coautoria*, partindo da perspectiva ontológico-relacional, somente se concretiza enquanto *domínio operacional*, o qual fornece critérios objetivos mais adequados que aqueles apresentados nas concepções de Welzel e Roxin. O domínio operacional somente se consolida de forma plena mediante o preenchimento dos seguintes pressupostos: a) acordo objetivo de condutas; b) realização conjunta do fato ofensivo ao bem jurídico; e c) relevância causal das contribuições para a causação da ofensa ao bem jurídico.<sup>75</sup> O *acordo objetivo de condutas* significa o desmembramento fático da realização típica objetivamente entre todos os participantes, de modo a evidenciar que a realização das contribuições em um determinado contexto social apresenta o sentido de uma obra coletiva. Tal aspecto torna pragmaticamente desnecessária a identificação tanto de uma decisão conjunta quanto de um acordo de vontades, aspectos estes processualmente difíceis de serem aferidos através dos tradicionais meios de prova.<sup>76</sup> A *realização conjunta*, por conseguinte, deve ser caracterizada por uma contribuição física ou psíquica, que pode se dar na fase de preparação ou execução, seja sua contribuição típica ou atípica, mas desde que o participante detenha o poder de condução e sua contribuição seja decisiva para a preparação e o planejamento da própria contribuição corporal na etapa de execução.<sup>77</sup> Por fim, a *relevância causal das contribuições* significa que a contribuição de cada um dos coautores deve ser suficiente para a ocorrência da ofensa ao bem jurídico, de tal forma que esta não ocorra sem aquela.<sup>78</sup>

A ideia de *autoria mediata*, por sua vez,<sup>79</sup> deve assentar no elemento *determinação*, de tal modo que – no sentido proposto por Barreto – “o mandante tenha, por um meio eficaz, determinado outra pessoa a cometer a conduta criminosa”, e que “o sujeito determinado tenha cometido a respectiva ação criminosa, em virtude da determinação de sua vontade pelo mandante”<sup>80</sup>. Porém, decisivo é que o homem de trás possua o poder de controlar a produção do resultado ofensivo ao bem jurídico-penal, por meio de

---

<sup>75</sup> Ibid., p. 201.

<sup>76</sup> Ibid., p. 202; nesse sentido também LESCH, H. H. *Gemeinsamer Tatentschluß als Voraussetzung der Mittäterschaft? Juristische Ausbildung*, Berlim, v. 1, 2000. p. 78.

<sup>77</sup> ALFLEN, P. R. *Teoria do Domínio do Fato...* Op. cit., p. 202; nesse sentido também KÜHL, K. *Strafrecht: Allgemeiner Teil*. 4. ed. München: Verlag Vahen, 2002. p. 810.

<sup>78</sup> ALFLEN, P. R. *Teoria do Domínio do Fato...* Op. cit., p. 210.

<sup>79</sup> Ibid., p. 211 e ss.

<sup>80</sup> BARRETO, T. *Do Mandato Criminal*. In: BARRETO, T. *Estudos de Direito*. Rio de Janeiro: Laemmert & C., 1892. p. 241.

um instrumento punível ou impunível, dominável em suas relações fático-sociais. Nesse sentido, seja o instrumento um indivíduo punível ou impunível, é imprescindível para a caracterização da autoria mediata que o homem de trás: a) seja um sujeito capaz; b) exerça o controle mediato da produção do resultado ofensivo ao bem jurídico; c) não pratique atos materiais direcionados ao resultado (atos executórios); d) sirva-se de outro indivíduo, enquanto instrumento para a prática da ofensa ao bem jurídico; e) tenha conhecimento da disposição condicionada do instrumento em realizar o fato.<sup>81</sup> Por outro lado, quanto ao instrumento, tem-se que poderá ser tanto um sujeito impunível, por atuar de forma atípica, lícita ou inculpável, como também punível.<sup>82</sup>

### **3 A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO E DO ADMINISTRADOR A PARTIR DA TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO**

Como visto até aqui, a teoria do domínio do fato, em todas suas vertentes, possui critérios específicos que devem ser observados nos casos concretos, a fim de delimitar a autoria em suas respectivas modalidades. Não se trata, portanto, de mero argumento retórico, com base no qual seja suficiente referir que certo indivíduo possui “domínio do fato” para efeito de atribuição da autoria. Nesse sentido, cumpre retomar as hipóteses inicialmente suscitadas no que diz respeito à figura dos sócios e administradores, em matéria de crimes contra a ordem tributária, a fim de oportunizar algumas diretrizes no tocante à concretização da teoria.

#### **3.1 CONDOTA PRATICADA PELO GESTOR DE FATO DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA**

“V”, responsável legal pela empresa mercantil individual “V.ME”, na condição de administrador, por si mesmo, intencionalmente, deixa de apresentar as Guias de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social (GFIPs), omitindo dados cadastrais, fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações, a qual é arbitrado o valor de R\$ 150.000,00.

O tipo penal do art. 337-A, III, do CP dispõe que constitui crime de sonegação de contribuição previdenciária, “suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária

---

<sup>81</sup> ALFLEN, P. R. **Teoria do Domínio do Fato...** Op. cit., p. 213 e s.

<sup>82</sup> Ibid., p. 225.

e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas” “omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias”. Observe-se que tal delito se consuma com a efetiva evasão da contribuição social, na hipótese referida, mediante a supressão implementada em decorrência da expiração do prazo para o cumprimento da prestação da obrigação, mais especificamente, nas palavras de Eisele, “a consumação opera-se no momento da realização do evento (resultado) proporcionado em decorrência da anterior prática de uma das condutas fraudulentas instrumentais descritas nos incisos”.<sup>83</sup>

Desde o ponto de vista da *Teoria do Domínio do Fato*, de Roxin, para a determinação da autoria, no caso, deve-se observar se “V” detém o “domínio sobre o acontecimento dirigido à realização do delito”, ou seja, o domínio sobre a conduta executória de suprimir a contribuição social previdenciária. Porém, nesse aspecto sua teoria apresenta-se frágil e insuficiente, visto que o domínio sobre a conduta de suprimir a contribuição social não representa domínio pleno, isto é, sobre o fato integral. Logo, não se pode, desde esta ótica, afirmar que “V” teoria o domínio sobre a efetiva evasão da contribuição social.

Já desde o ponto de vista da *Teoria do Domínio Final do Fato*, de Welzel, deve-se considerar o aspecto fático (material) relativo ao domínio sobre a *decisão* e a *execução* do fato caracterizado pelo domínio sobre a supressão da contribuição social, ou seja, se “V” decidiu e, por si mesmo, executou efetivamente a supressão da referida contribuição. Entretanto, este critério também não se apresenta de modo satisfatório, pois o domínio sobre a execução também não permite concluir que “V” dominava de modo efetivo a evasão da contribuição.

Porém, de acordo com a concepção aqui representada – supra item 2.3 – somente se pode afirmar a autoria se o gerente detiver poder para controlar (poder de condução) por si mesmo a realização, interrupção, impedimento ou continuidade da efetiva ofensa ao bem jurídico tutelado (o resultado lesivo previsto pela norma). O domínio do fato, conforme aqui proposto, constitui critério material que depende da aferição do direto e efetivo controle sobre a ofensa à lesão ao bem jurídico.<sup>84</sup> Nesse sentido, somente se pode atribuir a autoria direta ao gestor de fato da sociedade empresária, no caso referido, na hipótese de se comprovar que detinha o poder de realizar, interromper ou dar continuidade à efetiva evasão da contribuição social.

---

<sup>83</sup> EISELE, As. **Crimes contra a Ordem Tributária...** Op. cit., p. 221.

<sup>84</sup> ALFLEN, P. R. **Teoria do Domínio do Fato...** Op. cit., p. 199.

### 3.2 CONDUTA PRATICADA PELOS SÓCIOS GESTORES DE FATO MEDIANTE DIVISÃO DE PAPÉIS

“S” e “H”, sócios-administradores do comércio atacadista de cereais beneficiados “AZS”, falsificaram e emitiram, diretamente, notas fiscais de vendas de mercadorias em duplicidade (clonadas) a fim de deixar de recolher o tributo de ICMS devido e pertencente ao Estado. Para tanto, “S” procedia à venda das mercadoras e “H” emitia notas fiscais, nas quais, intencionalmente, inseria falsos destinatários, com o intuito de reduzir a alíquota ao simular operações de saída para Estado no qual esta é menor. Com isso, “S” e “H” pretendiam reduzir o montante de tributo de ICMS devido e pertencente ao Estado.<sup>85</sup>

Consoante o art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990, “constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas”, “fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal”. A conduta instrumental descrita no inciso II do art. 1 da Lei n. 8.137/1990 configura apenas meio pelo qual é perpetrada a fraude ao Fisco, sendo que o delito somente se consuma, como esclarece Eisele, com a ocorrência do resultado danoso consistente na evasão tributária.<sup>86</sup> A hipótese suscitada, por conseguinte, a indagação acerca da participação dos sócios a título de coautores.

Para a determinação da coautoria, neste caso, deve-se observar que, desde o ponto de vista da *Teoria do Domínio Final do Fato*, de Welzel, seria necessário constatar uma decisão conjunta de “S” e “H”, no sentido de reduzir tributo mediante fraude, identificando-se a *posteriori* a existência da execução conjunta, baseada na divisão de papéis/trabalhos. Já desde o ponto de vista de Roxin, a situação seria mais complexa, considerando que seria necessário demonstrar a existência de *planejamento* conjunto, o qual supõe decisão e estruturação das atividades que seriam realizadas por cada um dos participantes. Porém, nenhuma destas concepções apresenta-se suficiente desde o ponto de vista prático, visto que a primeira demanda a apreensão de dado cognoscitivo e volitivo (decisão) dificilmente apreensível na prática (normalmente amparada em suposição e nem mesmo em juízo de inferência); já a segunda exige a apreensão de elemento objetivo dificilmente encontrável na práxis, a saber, um plano com a estruturação de atividades.

---

<sup>85</sup> TJRS, Apelação Criminal n.º 70023352933, Quarta Câmara Criminal, Rel. Des. José Eugênio Tedesco, Julgada em 11/09/2008.

<sup>86</sup> EISELE, A. **Crimes contra a Ordem Tributária...** Op. cit., p. 146; no mesmo sentido, FERREIRA, R. dos S. **Crimes contra a Ordem Tributária...** Op. cit., p. 65.

Superado esse aspecto, em termos probatórios, seria necessário demonstrar (aqui no mesmo sentido de Welzel) que houve execução conjunta baseada na divisão de trabalhos, porém, ainda seria necessário demonstrar que houve *contribuição essencial* à etapa da execução tanto por “S” quanto por “H”. Assim, desde o ponto de vista de Roxin, supondo-se não haver a demonstração de que a contribuição de “S” fosse essencial para a etapa de execução, somente se poderia concluir pela condição de “S” como partícipe na modalidade de cumplicidade.

De acordo com a concepção aqui representada seria necessário identificar, em primeiro lugar, um *acordo objetivo de condutas*, o qual compreende tão só a demonstração do desmembramento fático da realização típica objetivamente entre “S” e “H”. Em segundo lugar, seria necessário verificar se ambas as condutas foram realizadas de modo a alcançar a lesão efetiva ao bem jurídico, mediante a efetiva redução dos tributos e consequente lesão ao Fisco, de modo que ambos, “S” e “H” detivessem ao mesmo tempo o poder de condução. Por fim, é necessário demonstrar se cada contribuição por si possui relevância causal para desencadear a ofensa ao bem jurídico. Somente desse modo se poderia falar em coautoria.

### 3.3 CONDOTA PRATICADA POR INTERMÉDIO DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA A MANDO DE GESTOR(ES) DE FATO

“A” e “B” são sócios da Indústria de Confecções “BZK Ltda.”, empresa multinacional, na qual somente “B” exerce de fato a condição de sócio-administrador, sendo, inclusive, o único responsável pela movimentação financeira e assinatura de cartões. “C”, por sua vez, era Supervisor do Departamento contábil da empresa “BZK Ltda.”, sendo que a operacionalização da contabilidade ficava a cargo de outros três funcionários da empresa, a saber, “R”, “S” e “T”, os quais atuavam internamente no departamento de contabilidade da empresa exercendo as mesmas funções. “R”, “S” e “T” procediam à contabilidade da empresa com base nos livros e documentos fornecidos pelo supervisor “C”. Este, por sua vez, recebia os documentos do administrador da pessoa jurídica e repassava aos seus subordinados. Durante fiscalização da Receita Federal restou comprovado que a empresa “BZK Ltda.” deixou de apresentar os livros fiscais requisitados desde o Termo de início de ação fiscal. Assim, como não foram fornecidos os dados para a verificação do faturamento, a fiscalização requisitou dos bancos toda a movimentação financeira da empresa nos anos 2004 a 2006. A partir desses dados a Receita elaborou um relatório de todos os depósitos havidos nas cinco contas bancárias analisadas, que revelaram que “BZK Ltda.” teve receita bruta aproximada de 31,5 milhões de reais no período e que, portanto, teria suprimido tributos federais no montante de R\$ 6.222.439,18 (seis milhões, duzentos e vinte e dois mil, quatrocentos e trinta e nove reais e dezoito centavos), ao omitir, nos anos de 2004



a 2006, a receita bruta auferida pela empresa, apresentando DIPJ (Declaração Anual de Informações Econômico-Financeiras da Pessoa Jurídica) com todos os campos zerados.

De acordo com o Art. 1º, I da Lei n. 8.137/90, “constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas”, “omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”.

A hipótese suscita a possibilidade de imputação de autoria mediata, pelo uso das estruturas da organização empresarial. Evidentemente, a *Teoria do Domínio Final do Fato*, de Welzel, somente forneceria um aporte nesse sentido, no caso de o instrumento atuar sem dolo, o que implicaria a possibilidade de imputação das condutas desde a ótica do tipo penal objetivo e a exclusão da imputação somente na esfera do tipo subjetivo. Diferentemente, a *Teoria do Domínio do Fato pelo Domínio da Vontade*, de Roxin, oportuniza critérios objetivos que possibilitam delimitar a autoria já no âmbito do tipo objetivo, seja pelo domínio da vontade em virtude de erro, seja pelo domínio da vontade em virtude de aparatos organizados de poder.

No presente caso, tem-se que “A” não exerce qualquer ato efetivo de gestão da empresa “BZK Ltda.”, em vista disso, por absoluta inexistência de conduta que lhe possa ser imputada, fica excluída sua análise. Trata-se, evidentemente, de exclusão de responsabilidade pela inadmissibilidade de responsabilidade penal objetiva, a qual já foi consolidada pela jurisprudência brasileira (*supra*, item 1).<sup>87</sup> Subsiste, portanto, unicamente a questão acerca da atribuição de autoria à “B”, “C”, “R”, “S” e “T”. Considerando que “B” exerce de fato a condição de administrador, bem como fornece os livros e documentos diretamente a “C”, para este, na condição de supervisor, repassar à “R”, “S” e “T” para operacionalizar a contabilidade, é oportuno verificar se estão presentes os pressupostos do domínio da organização.

Inequivocamente, “B” exerce poder de comando e, sobretudo, possui pleno conhecimento das estruturas da empresa. Embora a empresa não possa ser tida como um aparato organizado desvinculado do direito, uma vez que desenvolve atividades lícitas, ao menos no tocante à realização das condutas penalmente reprováveis executa atividades

---

<sup>87</sup> “A condição de sócio-administrador, prevista no contrato social, não permite que se conclua, automaticamente, pela autoria delitiva”; “Não é a condição de sócio ou de administrador, por si, que enseja responsabilização penal; este recai sobre aquele que tem, de fato, domínio sobre o ilícito”; “Tratando-se de tributo devido pela pessoa jurídica, autor será aquele que efetivamente exerce o comando administrativo da empresa” (TRF4: ACR 5013788-12.2013.4.04.7107, Oitava Turma; ACR 0045591-66.2006.4.04.7100, Oitava Turma; ACR 0003545-56.2006.4.04.7102, Oitava Turma; ACR 5002460-86.2012.4.04.7118, Sétima Turma; ACR 5006803-54.2013.4.04.7001, Sétima Turma; ACR 5002463-60.2015.4.04.7110, Oitava Turma; ACR 0002749-35.2001.4.04.7201, Oitava Turma; STF: AP 1005 QO, Segunda Turma, julgado em 08/08/2017; HC 127397, Segunda Turma, julgado em 06/12/2016)

desvinculadas do direito (já por isso estaria excluída a aplicação da teoria domínio por organização ao caso)<sup>88</sup>. Ademais, no caso, “R”, “S” e “T” constituem potenciais executores que se encontram à disposição, de tal modo que a recusa ou a ausência de um indivíduo no respectivo setor não impede a realização do tipo, evidenciando-se, assim, a *fungibilidade dos mesmos*. Haveria, no entanto, que averiguar se os executores fungíveis atuavam com disposição essencialmente elevada e condicionada, seja por “obsequioso zelo excessivo” seja por ambição na carreira ou reflexão resignada (“se eu não faço, de qualquer forma outro o fará”). Em havendo esta demonstração, tem-se por configurada, no caso, a ideia de autoria mediata por parte de “B”. Porém, Roxin exige para atribuição da qualidade de homem de trás que este tenha conhecimento das estruturas, o que implica um critério meramente presuntivo, segundo o qual basta estar na condição de gestor que se supõe ter ciência das estruturas empresariais, afinal, *gere, administra, o todo*. Assim, é crível que tal concepção desencadeia inegável injustiça no caso concreto, por abrir a porta à cláusula *versari in re ilícita*.

Entretanto, restaria indagar acerca da participação de “C”. Caso “C”, na condição de supervisor tivesse plena ciência da atuação de “B” e, assim, anuindo com tudo, desse encaminhamento ao resultado delituoso, mediante o repasse dos documentos, estaria na condição de *coautor mediato (mittelbare Mittäterschaft)* ou *autor mediato em coautoria (mittelbare Täterschaft in Mittäterschaft)*<sup>89</sup>.

A ideia de *autoria mediata*, segundo a concepção aqui representada,<sup>90</sup> dependeria da demonstração de que “B” teria determinado que “C” praticasse a conduta instrumental de omissão de informação. Ademais, seria decisivo, no caso, demonstrar que “B”, na condição de homem de trás, possuía o poder de controlar a produção do resultado ofensivo ao bem jurídico-penal, independentemente da condição do aparato organizado, se vinculado ao direito ou não, mas desde que o fizesse por meio de “R”, “S” ou “T”, enquanto instrumentos puníveis, domináveis em suas relações fático-sociais. Isso, no entanto, somente seria possível se “B” tivesse conhecimento pleno da disposição condicionada do instrumento em realizar o fato.<sup>91</sup>

---

<sup>88</sup> ROXIN, C. **O domínio por organização como forma independente de autoria mediata...** Op. cit., p. 94

<sup>89</sup> Conforme WERLE, G; BURGHARDT, B. Die mittelbare Mittäterschaft: Fortentwicklung deutscher Strafrechtsdogmatik im Völkerstrafrecht?. In: BLOY, R. et al. (Hrsgs.). **Festschrift für Manfred Maiwald zum 75. Geburtstag**. Berlin: Duncker & Humblot, 2010. p. 849 e ss.; ademais, veja ABANTO VÁZQUEZ, M. A. Verdirbt die Organisationsherrschaft versus Tatherrschaftslehre?. In: HEINRICH, M.; JÄGER, C.; SCHÜNEMANN, B. (Hrsgs.). **Festschrift für Claus Roxin zum 80. Geburtstag am 15. Mai 2011**. Berlin; New York: W. De Gruyter, 2011. p. 827; igualmente KRÄMER, K. **Individuelle und kollektive Zurechnung im Strafrecht**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2015. p. 226 e ss.

<sup>90</sup> ALFLEN, P. R. **Teoria do Domínio do Fato...** Op. cit., p. 211 e ss.

<sup>91</sup> Ibid., p. 213 e s.

## CONCLUSÃO

Da análise elaborada até aqui, conclui-se que a ideia de responsabilidade dos sócios e administradores em matéria de crimes contra a ordem tributária, dependerá do exame de todos os aspectos comumente exigidos para efeitos de atribuição de responsabilidade penal.

Nesse sentido, exclui-se a ideia de responsabilidade penal objetiva e de imputação de resultados acidentais (*versari in re illicita*), sendo imprescindível a constatação dos pressupostos exigíveis a título de responsabilidade penal individual subjetiva. Isso significa, por um lado, a absoluta exclusão de atribuição da qualidade de autor a sócios e administradores pela simples posição assumida, ou seja, é inconcebível a atribuição de autoria àquele que figura em contrato social e não exerce a condição de administrador de fato. Por outro lado, ainda que se exerça de fato a posição de administrador, há que identificar alguma contribuição efetiva que possibilite a atribuição de autoria em atenção aos critérios estabelecidos dogmaticamente para tal.

Entretanto, na hipótese de ser adotada a teoria do domínio do fato como critério de determinação da autoria, é imperioso ter em vista que esta não pode utilizada como mera retórica, mas sim como diretriz efetiva, observando-se os critérios estabelecidos para cada modalidade de autoria (autoria direta, mediata ou coautoria). Por fim, é necessário atentar ao fato de que, havendo mais de uma teoria do domínio do fato, há que se optar por uma ou por outra, considerando que possuem critérios distintos e que podem conduzir a resultados diversos.

Em que pese isso, os critérios apresentados pelas teorias do domínio do fato desenvolvidas por Welzel e por Roxin, como foi possível verificar, demonstram-se frágeis e, sobretudo, insuficientes para solucionar a responsabilidade individual em contextos complexos, como aqueles próprios das sociedades empresárias. Nesse sentido, foi apresentada uma outra via, desenvolvida à luz destes contextos, que permita identificar desde um ponto de vista pragmático as respectivas modalidades de contribuição daqueles que concorrem para o resultado delituoso em crimes fiscais.

## REFERÊNCIAS

- ABANTO VÁSQUEZ, M. A. Verdirbt die Organisationsherrschaft versus Tatherrschaftslehre? In: HEINRICH, M.; JÄGER, C.; SCHÜNEMANN, B. (Hrsgs.). **Festschrift für Claus Roxin zum 80. Geburtstag am 15. Mai 2011**. Berlin; New York: W. De Gruyter, 2011. p. 819-835.
- ABOSO, G. E. El critério del dominio del hecho en la teoria del autor. In: HISCH, H. J.; CEREZO MIR, J.; DONNA, E. A. (Dir.). **Hans Welzel en el pensamiento penal de la modernidade**. Santa Fe: Rubinzal Culzoni, 2005. p. 275-312.
- ALFLEN, P. R. Bases teóricas do funcionalismo penal alemão. In: SILVA, A. I. da (Org.). **Temas de Direito penal, criminologia, e processo penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2015. p. 11-36.
- \_\_\_\_\_. **Teoria do domínio do fato**. São Paulo: Saraiva, 2014a.
- \_\_\_\_\_. Teoria do domínio do fato na doutrina e na jurisprudência brasileiras. **Revista Universitas JUS**, Brasília, v. 25, n. 2, p. 15-33, jul./dez. 2014b. Disponível em: <<http://10.5102/unijus.v25i2.2826>>. Acesso em: 10 nov. 2017.
- AMBOS, K. Tatherrschaft durch Willensherrschaft kraft organisatorischer Machtapparate. **Goldammer's Archiv für Strafrecht**, Heidelberg, v. 3, p. 226-245, abr./jun. 1998.
- ANDRADE FILHO, E. O. **Direito Penal Tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- BAUMANN, J. **Strafrecht: Allgemeiner Teil**. 3. ed. Bielefeld: Ernst und Werner Gieseking, 1964.
- BRAMMSEN, J.; APEL, S. Anstiftung oder Täterschaft? "Organisationsherrschaft" in Wirtschaftsunternehmen. **Zeitschrift für das Juristische Studium**, Gießen, v. 3, p. 256-264, jul./set. 2008. Disponível em: <[http://www.zjs-online.com/dat/artikel/2008\\_3\\_59.pdf](http://www.zjs-online.com/dat/artikel/2008_3_59.pdf)>. Acesso em: 14 nov. 2017.
- BRANDÃO, C. **Curso de Direito penal: parte geral**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- BUSATO, P. C. **Direito penal: parte geral**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- BRUNO, A. **Direito penal: parte geral**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959. v. 1. Tomo 2.
- COELHO, F. U. **Curso de Direito comercial: direito de empresa**. 21. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. v. 1.
- FARIA, B. de. **Código penal brasileiro comentado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Récord, 1961. v. 2.
- FERRAZ, E. de F. **A Co-delinquência no Direito penal brasileiro**. São Paulo: J. Bushatsky Editor, 1976.
- FERREIRA, R. dos S. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- FRAGOSO, H. **Lições de Direito penal**. São Paulo: Bushatsky Editor, 1976.
- \_\_\_\_\_. **Lições de Direito penal**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- GIMBERNAT ORDEIG, E. **Autor y Cómplice en Derecho penal**. Montevideo; Buenos Aires: BdeF, 2006.

- GOMES, L. F. Responsabilidade penal objetiva e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária. In: ROCHA, V. de O. (Org.). **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 1995. p. 75-98.
- HAAS, V. **Die Theorie der Tatherrschaft und ihre Grundlagen**. Berlin: Duncker & Humblot, 2008.
- \_\_\_\_\_. Kritik der Tatherrschaftslehre. **Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft**, Berlin, v. 3, n.119, p. 519-546, jul./set. 2007.
- HASSEMER, W. Culpabilidade. Tradução de Pablo Rodrigo Alflen. **Revista Estudos Jurídicos**, São Leopoldo, v. 33, n 89, p. 207-214, jan./jun. 2000.
- \_\_\_\_\_. **Introdução aos Fundamentos do Direito penal**. Tradução da 2. ed. Alemã por Pablo Rodrigo Alflen (com prefácio do autor para a edição brasileira). Porto Alegre: S. Fabris, 2004.
- HUNGRIA, N.; FRAGOSO, H. **Comentários ao Código Penal**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978. v. 1. Tomo 2.
- JESCHECK, H.-H. **Lehrbuch des Strafrechts: Allgemeiner Teil**. 4. ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1988.
- KRÄMER, K. **Individuelle und kollektive Zurechnung im Strafrecht**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2015.
- KUHLEN, L. Die Abgrenzung von Täterschaft und Teilnahme, insbesondere bei den sogenannten Betriebsauftragten. In: AMELUNG, K. (Hrsg.). **Individuelle Verantwortung und Beteiligungsverhältnisse bei Straftaten in bürokratischen Organisationen des Staates, der Wirtschaft und der Gesellschaft**. Sinzheim: Pro-Universitate-Verlag, 2000.
- LAUE, C. Die strafrechtliche Verantwortlichkeit von Verbänden. **Juristische Ausbildung - JURA**, Berlin, v. 5, p. 339-346, jul./set. 2010.
- LOVATTO, A. A. Dos crimes contra a ordem tributária ou sonegação fiscal. **Revista do Ministério Público**, Porto Alegre, v. 1, n. 28, p. 35-48, jan./mar. 1992.
- LUIZI, L. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: S. Fabris, 1987.
- MACHADO, H. de B. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- MALAN, D. R. Considerações sobre os Crimes contra a Ordem Tributária. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 865, p. 450-481, nov. 2007.
- MAURACH, R. **Deutsches Strafrecht: Allgemeiner Teil**. Karlsruhe: C.F.Müller, 1954.
- MÉLEGA, L. O sujeito ativo do crime e as pessoas jurídicas: a responsabilidade criminal e civil dos administradores. In: ROCHA, V. de O. **Direito penal empresarial (Tributário e das Relações de Consumo)**. São Paulo: Dialética, 1995. p. 99-112.
- OLIVEIRA, A. C. M. de. A responsabilidade nos crimes tributários e financeiros. In: ROCHA, V. de O. **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 1995. p. 25-34.
- PRADO, L. R. **Direito penal econômico**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- RANSIEK, A. **Unternehmensstrafrecht**. Heidelberg: C.F.Muller, 1996.

ROTSCH, T. **“Einheitstäterschaft” statt Tatherrschaft**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2009.

\_\_\_\_\_. Tatherrschaft kraft Organisationsherrschaft? **Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft**, Berlin, v. 3, n. 112, p. 518-562, jul./set. 2000.

ROXIN, C. O domínio da organização como forma independente de autoria mediata. Tradução do alemão por Pablo Rodrigo Alflen. **Panóptica: Law E-Journal**, Belo Horizonte, v. 4, n. 3, p. 69-94, 2009. Disponível em: <[http://www.panoptica.org/seer/index.php/op/article/view/Op\\_4.3\\_2009\\_69-94](http://www.panoptica.org/seer/index.php/op/article/view/Op_4.3_2009_69-94)>. Acesso em: 14 nov. 2017.

ROXIN, C. Organisationsherrschaft und Tatentschlossenheit. **Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik**, Gießen, n. 7, p. 293-300, jul. 2006.

\_\_\_\_\_. **Strafrecht: Allgemeiner Teil**. 2. ed. München: Beck, 2003. v. 2.

\_\_\_\_\_. Straftaten im Rahmen organisatorischer Machtapparate. **Goldammer's Archiv für Strafrecht**, Heidelberg, v. 2, n. 2, p. 193-207, abr./jun. 1963.

\_\_\_\_\_. **Täterschaft und Tatherrschaft**. 9. ed. Berlin: De Gruyter, 2015.

RÜBENSTAHL, M. Die Übertragung der Grundsätze zur Tatherrschaft kraft Organisationsherrschaft auf Unternehmen durch den BGH. **HRR-Strafrecht: Onlinezeitschrift für Höchstrichterliche Rechtsprechung zum Strafrecht**, Hamburg, v. 10, p. 210-219, out. 2003. Disponível em: <<https://www.hrr-strafrecht.de/hrr/archiv/03-10/hrr10-03.pdf>>. Acesso em: 14 nov. 2017.

SCHILD, W. **Tatherrschaftslehren**. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2009.

\_\_\_\_\_. **Täterschaft als Tatherrschaft**. Berlin: W. De Gruyter, 1994.

SCHMIDT, A. Z. **Direito penal econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SCHMITT, R. **Strafrechtliche Maßnahmen gegen Verbände**. Stuttgart: Kohlhammer, 1958.

SCHROEDER, F.-C. **Der Täter hinter dem Täter**. Berlin: Duncker & Humblot, 1965.

STOCO, R.; STOCO, T. de O. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

TIEDEMANN, K. **Wirtschaftsstrafrecht. Einführung und Allgemeiner Teil**. 2. ed. Köln: Carl Heymanns, 2007.

TOLEDO, F. de A. Culpabilidade e a problemática do erro jurídico penal. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 67, n. 517, p. 251-270, jul./ago. 1978.

URBAN, C. **Mittelbare Täterschaft kraft Organisationsherrschaft: Eine Studie zu Konzeption und Anwendbarkeit, insbesondere im Hinblick auf Wirtschaftsunternehmen**. Göttingen: V&R unipress, 2004.

WELZEL, H. **Das Deutsche Strafrecht**. 11. ed. Berlin: De Gruyter, 1969.

\_\_\_\_\_. **Das neue Bild des Strafrechtssystems**. 4. ed. Göttingen: Otto Schwartz & Co., 1961.

\_\_\_\_\_. Die finale Handlungslehre und die fahrlässigen Handlungen, **JuristenZeitung**,

WELZEL, H. Heidelberg, n. 10/11, p. 316-317, out./nov. 1956.

\_\_\_\_\_. Studien zum System des Strafrechts. In: WELZEL, H. **Abhandlungen zum Strafrecht und zur Rechtsphilosophie**. Berlin: W. de Gruyter, 1975.

WERLE, G.; BURGHARDT, B. Die mittelbare Mittäterschaft: Fortentwicklung deutscher Strafrechtsdogmatik im Völkerstrafrecht?. In: BLOY, R. et al. (Hrsgs.). **Festschrift für Manfred Maiwald zum 75. Geburtstag**. Berlin: Duncker & Humblot, 2010. p. 849-864.

